



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 14041.001112/2008-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.581 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COMERCIALIZADORA BRASILEIRA DE ENERGIA EMERGENCIAL - CBEE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2003 a 06/06/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. LAVRATURA CONTRA PESSOA JURÍDICA EXTINTA. NULIDADE.

É nulo auto de infração lavrado contra pessoa jurídica já extinta. A sucessão se dá, no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão.

Extinta a pessoa jurídica, a fiscalização somente pode ser voltar contra o sucessor legal da empresa extinta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em cancelar o lançamento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pinho (presidente da turma), Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Mauricio

Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci (vice-presidente), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 03-34.411, da 5ª Turma da DRJ de Brasília (fls. 85/90), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração DEBCAB nº 37.147.839-1.

Relata a autoridade fiscal que a CBEE é uma empresa pública, cuja criação foi autorizada pela Medida Provisória nº 2.209, de 29/08/2001, em que ficou definido que a empresa extinguir-se-ia aos 30/06/2006. Informa que o Decreto nº 5.826/2006 dispõe sobre o processo de inventariança da CBEE e trata da transferência de direitos e obrigações/dívidas da empresa para a União, e que por meio do Decreto nº 6.191/2007, ficou designado o Ministério de Minas e Energia como responsável para atender à fiscalização, conforme disposto em seu art. 4º.

De acordo com o relatório fiscal, trata-se de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, por ter infringido o art. 32, IV e §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/90, c.c. o art. 225, IV, § 4º do Decreto nº 3.048/99, ao declarar nas Guias de Recolhimento e Informações à Previdência Social — GFIP seus diretores na categoria 05-Contribuinte Individual, Diretor não Empregado nas competências de 01 a 03 e 05/2003.

Ainda em 02/2003, a empresa declarou em GFIP dois de seus diretores como categoria 04 - empregado sob contrato de trabalho por prazo determinado (Lei nº 9.601/98), o que demonstra a indefinição da empresa, até então, em relação ao vínculo dos diretores da CBEE.

Ressalta que, a partir de 04/2003 até 03/2006, a CBEE passou a informar, em GFIP, os diretores como categoria 01 - Empregados e deu tratamento remuneratório e tributário como se empregados fossem, demonstrando seu entendimento em relação ao vínculo entre os diretores e a empresa.

Foi aplicada multa no valor de R\$ 439,21 (quatrocentos e trinta e nove reais e vinte e um centavos), nos termos do art. 32, IV e § 6º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, c.c. o art. 284, III, e 373 do Decreto nº 3.048/99. Não foram verificadas circunstâncias agravantes nem atenuantes.

Em sua impugnação, apresentada aos **15/12/08**, a **UNIÃO FEDERAL**, sucessora legal da autuada, por intermédio do Ministério das Minas e Energia, órgão ao qual foi atribuída competência para “atender e providenciar as informações necessárias à fiscalização previdenciária em andamento na documentação da extinta CBEE” (art. 4º, IV do Decreto nº 6.191, de 20 de agosto de 2007), alega, em síntese:

- legitimidade da União Federal para apresentação de impugnação, na qualidade de sucessora da extinta CBEE, nos termos do art. 23 da Lei nº 8.029/90 e do Decreto nº 3.900, de 29 de agosto de 2001, por intermédio do Ministério das Minas e Energia, órgão ao qual foi atribuída competência para representá-la nas questões afetas à fiscalização previdenciária envolvendo aquela empresa, que deram origem ao presente auto de infração, nos termos do art. 4º, IV do Decreto nº 6.191, de 20 de agosto de 2007;

- **nulidade do auto de infração, uma vez que a CBEE foi criada com período de duração pré-determinado, tendo sido extinta aos 30/06/2006**, pelo que não mais existe e é destituída de personalidade jurídica e sem capacidade para receber intimações, notificações ou responder por qualquer infração. Os direitos e obrigações da empresa extinta foram transferidos à União Federal, por força do que dispõe o art. 23 da Lei nº 8.029/90 c.c. o art. 2.209/01 e 3º do Decreto nº 5.829/06. Assim, o presente auto de infração é nulo de pleno direito, uma vez que lavrado com vício de forma, indicando sujeito passivo desprovido de personalidade jurídica, ao invés de seu sucessor, no caso, a União Federal;

- em função do AI ter sido lavrado erroneamente contra empresa já extinta, a recorrente argumenta que teve seu direito de defesa cerceado, na medida em que os servidores do Ministério de Minas e Energia, por não constarem como representantes legais da CBEE junto à RFB, tiveram negado, por diversas vezes, o acesso a documentos e informações relacionados à empresa junto àquele órgão;

- que, compulsando a documentação da extinta CBEE, a área técnica do Ministério de Minas e Energia não obteve êxito em justificar o descumprimento de obrigações acessórias que constituíram objeto de parte da autuação em comento;

- que procurou sanar as falhas verificadas com relação à ausência de informações e incorreções na GFIP, consignando a enorme dificuldade para tanto uma vez que a CBEE não possui mais sistemas ativos;

- que no tocante à suposta incorreção na classificação dos diretores da extinta empresa na GFIP como contribuintes individuais, em vez de empregados, e a consequente ausência de recolhimentos decorrentes dessa informação equivocada, embora a CBEE os tenha classificado, no período de abril/2003 a março /2006 como empregados, eles nunca foram empregados da empresa; ao contrário, pertenciam ao órgão de direção da entidade e, destarte, não estavam presentes os requisitos necessários à relação de emprego, principalmente a subordinação jurídica. No caso em tela, os diretores não se sujeitavam a ordens superiores, nem a horário de trabalho pré-determinado e as normas citadas, relacionadas às diretrizes estabelecidas pelo Conselho de Administração, não demonstram subordinação jurídica entre os diretores e aquele órgão colegiado;

- que no tocante às contribuições supostamente não recolhidas referentes às parcelas dos segurados ex-conselheiros e a sua consequente informação na GFIP, elas não foram recolhidas porque não eram devidas, sendo que a que foi considerada devida, caso do único conselheiro que mantinha concomitantemente atividade junto à CBEE e vínculo de natureza privada, foi recolhida de forma regular;

- que, com relação à classificação incorreta na GFIP dos dois diretores cedidos, não má fé, mas por equívoco da Caixa Econômica Federal, que não realizou a correção do código após a consulta nº37284.000817/2005-71 feita à RFB/MPS.

- por fim, requer seja declarada a nulidade dos AIs e o conseqüente cancelamento dos débitos nele apontados. Caso não seja reconhecida a ausência das infrações apontadas, requer a aplicação da multa mais benéfica nos termos da MP 449/08.

A DRJ em Brasília julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário integralmente, em julgado assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 06/06/2006

AIOA - DEBCAD n.º 37.147.839-1 (69)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.

Apresentar a empresa GFIP com informação incorreta, em campo não relacionado a fatos geradores de contribuições sociais. tipifica infração, por descumprimento de obrigação acessória, ensejando aplicação de penalidade.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente, na ocorrência do pagamento, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada dessa decisão aos 25/02/2010 (fls. 132), a UNIÃO FEDERAL, por meio do Ministério das Minas e Energia, interpôs recurso voluntário tempestivamente, aos **24/03/2010** (fls. 133/149), reafirmando os argumentos já apresentados na impugnação, acima transcritos, e **acrescentando, ainda, os seguintes:**

- que por meio da **Solução de Consulta n° 122 – SRRF/1ºRF/Disit**, de **14/07/09**, própria Secretaria da Receita Federal do Brasil reconhece, expressamente, que “a CBEE deixou de possuir personalidade jurídica desde 30 de junho de 2006, tendo sido incorporada à União, na qualidade de sucessora de seus direitos e obrigações (...)”. Conclui, portanto, que a própria Secretaria da Receita Federal reconhece a extinção da personalidade jurídica da extinta CBEE por força de disposição legal, argumentos constantes de suas impugnações apresentadas perante aquele mesmo órgão e que foram rechaçadas na decisão recorrida por fundamento diametralmente oposto ao exposto na solução de consulta em tela, atuação esta contraditória da RFB, que implica em insegurança jurídica para a União Federal e que compete a este Conselho solucionar; e

- que a União Federal, na qualidade de sucessora da extinta CBEE, seria a responsável pelo recolhimento dos valores constantes do auto de infração impugnado. Todavia, é, também, a credora desses mesmos valores, havendo, dessa forma, nítida **confusão**, instituto previsto no art. 381 do Código Civil, que é causa de extinção das obrigações. Nesse passo, esclarece está em curso **desde 27/09/10 o procedimento conciliatório n° 00400.010485/2008-66, em trâmite perante a Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Pública Federal**, que tem por objeto justamente os créditos tributários objeto do presente auto de infração, bem como dos demais, resultantes da mesma ação fiscalizatória, conforme se verifica da **Nota Técnica n° 15 – Disit01, de 08/10/2010** (fls. 202). Naquele procedimento, por meio do **Parecer PGFN/CAT n° 2061/2009** (fls. 1289/1297), **de 29/10/2009**, a PGFN se manifestou a respeito da aplicação, ao presente caso, “do Parecer PGFN/PGA n° 1336/2008, no sentido da extinção do crédito tributário em decorrência de confusão”. Informa, ainda, que a Portaria PGFN n° 1.382, de 20 de outubro de 2009, aprovou o Plano de Trabalho de Depuração da Dívida Ativa que, dentre os 09 grupos de trabalho constituídos, o de n° 01 tem listadas, entre suas ações, a de “realizar o levantamento das empresas estatais extintas cujas obrigações foram assumidas pela União, com o objetivo de apurar a existência de confusão entre credor e devedor.” Assim, argumenta que não há motivos plausíveis para a manutenção do presente auto de infração, devendo ser garantida a eficiência que deve nortear a atuação da Administração.

Requer, finalmente, que o recurso seja conhecido e provido, para que seja declarada a nulidade do auto de infração, diante da existência de vício insanável em sua expedição em desfavor de empresa extinta, que não possui personalidade jurídica para responder pelos débitos apontados; sucessivamente, que seja reconhecida a ausência das infrações apontadas no auto de infração, com o cancelamento dos respectivos débitos, pelas razões expostas; ou, ainda, a aplicação a multa menos gravosa.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

PRELIMINAR – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

a) AI lavrado contra empresa extinta, destituída de personalidade jurídica

A recorrente alega nulidade insanável do auto de infração, uma vez que teria sido lavrado contra a CBEE quando essa empresa já houvera sido extinta.

A Companhia Brasileira de Energia Emergencial é uma empresa pública que, nos termos do art. 37, XIX da CF, teve sua criação autorizada pela Medida Provisória de nº 2.209, de 29 de agosto de 2001, instrumento este que também previu a data de sua extinção em seu art. 3º, nos seguintes termos:

“Art. 3º A CBEE extinguir-se-á em 30 de junho de 2006, observado o disposto no art. 23 da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990.”

Por meio do Decreto nº 3.900, de 29 de agosto de 2001, a CBEE foi, então, criada e aprovado o seu estatuto, que igualmente dispôs, em seu art. 4º, sobre a extinção da empresa aos 30 de junho de 2006, conforme abaixo:

Decreto 3.900, de 29 de agosto de 2001:

“O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.209, de 29 de agosto de 2001,

DECRETA:

Art. 1º Fica criada a Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial - CBEE, empresa pública federal, vinculada ao Ministério de Minas e Energia.

(...)”. (destaques originais)

Estatuto Social da CBEE:

“(…)

Art. 4º A CBEE extinguir-se-á em 30 de junho de 2006, observado o disposto no art. 23 da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990.

(…)”. (destacamos)

O art. 23 da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, a que fazem alusão tanto os arts. 4º do Estatuto Social da Empresa quanto o art. 3º da Medida Provisória 2.209/01, que autorizou a sua criação, dispõe:

Art. 23. A União sucederá a entidade, que venha a ser extinta ou dissolvida, nos seus direitos e obrigações decorrentes de norma legal, ato administrativo ou contrato, bem assim nas demais obrigações pecuniárias.

§ 1º O Poder Executivo disporá, em decreto, a respeito da execução dos contratos em vigor, celebrados pelas entidades a que se refere este artigo, podendo, inclusive, por motivo de interesse público, declarar a sua suspensão ou rescisão.

O art. 26 da mesma lei, por sua vez, dispõe o seguinte:

Art. 26. São cancelados os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, de responsabilidade das entidades que vierem a ser extintas ou dissolvidas em virtude do disposto nesta lei.

Nesse contexto, o Decreto nº 5.826, de 20 de julho de 2006, trata do processo de Inventariança da Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial, e estabelece, em seu art. 1º, que compete ao Ministério de Minas e Energia a coordenação e a supervisão dos procedimentos administrativos relativos ao inventário dos bens, direitos e obrigações da extinta CBEE.

O art. 3º do aludido Decreto determina que “os direitos e obrigações atribuídos à extinta CBEE ficam transferidos para a União, nos termos do art. 23 da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990” e seu art. 6º, que “a transferência de dívidas oriundas da extinta CBEE à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda será realizada na forma do Decreto nº 1.647 de 28 de setembro de 1995”, cujo art. 1º, “caput”, estabelece que “fica autorizado o Ministério da Fazenda a negociar as obrigações vencidas e vicendas, decorrentes de norma legal ou ato, inclusive contrato, das entidades que tenham a assunção de suas obrigações, pela União, autorizada por lei”.

Por fim, o Decreto nº 6.191, de 20 de agosto de 2007, dispõe sobre a conclusão dos trabalhos da Inventariança da extinta CBEE e determina, em seu art. 4º, IV:

“Art. 4º Cabe ao Ministério de Minas e Energia:

(…)”

IV - atender e providenciar as informações necessárias à execução do processo de fiscalização previdenciária em andamento na documentação da extinta CBEE;

(…)”.

De acordo com os dispositivos legais e normativos supratranscritos, notadamente o art. 3º da Medida Provisória nº 2.209/01, verifica-se que, de fato, **a CBEE extinguiu-se, por determinação legal, aos 30 de junho de 2006.**

Note-se que esse instrumento que, atendendo a exigência constitucional, autorizou a criação da empresa pública, também previu expressamente a sua futura extinção naquela mencionada data, mediante do uso da forma verbal “**extinguir-se-á**”, expressão peremptória, que não deixa nenhuma margem a dúvida em relação a esse fato.

Pois bem. A respeito do início da existência da pessoa jurídica, ensina a doutrina:

“Enquanto a pessoa natural, em razão de sua estrutura biopsicológica, tem o início da sua personalidade com o nascimento com vida (CC, art. 2º), a pessoa jurídica terá o início de sua personalidade conferido pelo ordenamento jurídico. Se se trata de pessoa jurídica de direito público, a personalidade é conferida pela norma jurídica (em sentido amplo). De outro prisma, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado (dependendo, por conseguinte, da vontade humana), será o registro do seu ato constitutivo no órgão competente que lhe conferirá personalidade jurídica. Nessa esteira, o art. 45 do Estatuto Civil é de clareza meridiana ao proclamar que “começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro.” (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. CURSO DE DIREITO CIVIL I E LINDB. São Paulo: Atlas, 2015, p. 358-359).

Quanto ao término da existência da pessoa jurídica de direito privado, ensinamos a doutrina que pode se dar por diferentes razões, quais sejam:

“01) Pela dissolução deliberada de seus membros, por unanimidade e mediante distrato, ressalvados os direitos de terceiros e da minoria;

02) **Quando for determinado por lei;**

03) Em decorrência de ato governamental;

04) **No caso de termo extintivo ou decurso de prazo;**

05) Por dissolução parcial, havendo falta de pluralidade de sócios (NCPC 599 a 609); e

06) Por dissolução judicial.” (TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil. Volume único. São Paulo: Método, 2017, p. 177)

E prossegue chamando a atenção para o fato de que:

*“Não se pode esquecer que a extinção da pessoa jurídica não se opera de modo instantâneo. Como bem ensina Maria Helena Diniz, **qualquer que seja o fato extintivo, tem-se o fim da entidade; porém, se houver bens de seu patrimônio e dívidas a resgatar, ela continuará em fase de liquidação, durante a qual subsiste para a realização do ativo e pagamento de débitos. Encerrada a liquidação promover-se-á o cancelamento da pessoa jurídica. Regras nesse sentido constam do art. 51 do CC**”.* (Idem) (destacamos)

Pois bem. Considerando que o auto de infração foi lavrado **aos 05 de novembro de 2008**, realmente, conforme o acima exposto, essa providência se deu **em face de pessoa jurídica extinta**, uma vez que conforme determinado pelo art. 3º da MP nº 2.209/01, a CBEE **extinguir-se-á** aos 30/06/06.

Mesmo que tenhamos em mente a ressalva constante do trecho acima reproduzido, no sentido de que havendo bens do patrimônio da empresa e dívidas a resgatar, ela continuará em fase de liquidação, atente-se para o fato de que quando da autuação, a empresa já havia sido sucedida pela União Federal e já se encontrava em processo de inventariança, devidamente representado o seu sucessor nesse processo, em tudo semelhante à liquidação à que alude o excerto doutrinário, pelo Ministério das Minas e Energia, conforme art. 1º do Decreto nº 5.826/06.

Note-se que esse fato não era desconhecido da fiscalização, uma vez que todos os instrumentos normativos acima citados foram juntados aos autos pela própria autoridade fiscal (fls. 18/34) que, inclusive, fez, no relatório da fiscalização (fls. 86/97), um histórico da sequência de todos os acontecimentos envolvendo a criação e a extinção da CBEE na data mencionada, a sua sucessão pela União Federal, com a assunção de seu ativo e passivo por essa pessoa jurídica de direito público interno, conforme determinado pelo art. 23 da Lei nº 8.029/90, seu processo de inventariança, a representação da União Federal nas demandas de interesse da extinta CBEE pelo Ministério das Minas e Energia etc.

Nesse contexto, causa espécie a autuação da CBEE quando essa mesma empresa já houvera sido extinta há mais de 2 anos e sucedida pela União Federal, com procedimento de inventário instaurado e normativamente regulado.

A propósito da responsabilidade dos sucessores no Direito Tributário, Luciano Amaro esclarece que;

“A sucessão se dá no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo, cabe a sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardar e efetuar o pagamento, do mesmo modo que faria o sucedido”. (in *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 320).

Diante do exposto, tem-se que o único procedimento técnico e juridicamente correto seria se voltar a fiscalização contra o sucessor legal da empresa extinta, o que, no presente caso, entendemos que tampouco seria possível por se tratar o sucessor da União Federal. Com efeito, a admitir-se hipótese que tal, estar-se-ia diante da União, por intermédio da Receita Federal do Brasil, atuando a própria União visando à constituição e cobrança de crédito tributário, o que, convenhamos, não tem sentido algum.

A par de todos esses fatos, a r. decisão recorrida entendeu que a preliminar de ilegitimidade passiva da CBEE não pode prosperar, pois no entendimento da r. relatora, conforme Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral constante do sítio da RFB, o CNPJ da empresa continua ativo. Ademais, entendeu que o documento comprobatório de regularidade do contribuinte perante a Previdência Social, inclusive de baixa da empresa, é a Certidão Negativa de Débito - CND, e que só após a expedição desse documento é que a empresa terá o seu CNPJ encerrado, o que não é o caso dos autos, devendo, portanto, continuar respondendo por qualquer débito ou infração até o encerramento da pessoa jurídica.

Entendemos que não lhe assiste razão. Com efeito, como já expusemos, a CBEE foi extinta por determinação legal aos 30 de junho de 2006 e, também por determinação legal, qual seja o art. 23 da Lei nº 8.029/90, foi sucedida pela União Federal, tratando-se, pois, esse ente público do legitimado para responder pelo seu passivo a partir de então.

E conforme disciplinado no art. 45 do Código Civil, a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado tem início com a **inscrição do ato constitutivo no respectivo registro**, qual seja, o Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

A inscrição no CNPJ, conforme art. 2º, “caput”, da IN/RFB nº 1634/2006, “compreende as informações cadastrais das entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios”. Ou seja, tanto nos termos da lei civil, como da própria IN em comento, não tem nenhuma relação com a **existência** da pessoa jurídica.

Assim, o fato de a empresa ainda possuir CNPJ ativo não a torna parte legítima para responder pelo crédito tributário se já havia sido extinta e sucedida por outra pessoa jurídica.

Saliente-se que um dos documentos juntados pela recorrente com o recurso voluntário, a **Solução de Consulta nº 122 SRRF/1 RF/Disit, de 14 de julho de 2009** (fls. 1260/1276), nos dá conta de que aos 30 de junho de 2006, a CBEE protocolizou pedido de baixa do seu CNPJ junto à RFB por intermédio do Documento Básico de Entrada do CNPJ – DBE e, desde então, vem tomando as providências necessárias para o encerramento de sua inscrição, que não havia sido efetivada até a data do encerramento do processo de inventário da empresa, nem da aprovação da Solução de Consulta em questão.

Cumprе mencionar, por fim, que como argumenta o recorrente em seu recurso, conforme consta desse mesmo documento, a extinção da personalidade jurídica da CBEE é ali reconhecida pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil nos seguintes termos (fls. 1255):

*“17. Conforme sobejamente comprovado nos parágrafos anteriores, a existência da pessoa jurídica CBEE extinguiu-se em 30 de junho de 2006, por determinação expressa do art. 3º da Medida Provisória nº 2.209, de 2001. Em consequência, foi formalizado pedido de baixa da pessoa jurídica no CNPJ, pendente de apreciação perante a RFB. Embora a CBEE tenha deixado de existir, no plano jurídico, continua a figurar no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, fazendo jus a situação cadastral denominada “suspensa”. **Registre-se que a ausência da baixa da pessoa jurídica, no CNPJ, em nada modifica sua condição jurídica de empresa extinta e sucedida pela União, qualificações estas que decorrem, imediatamente, de comando legal.**” (Destacamos)*

Desse modo, entendemos que, realmente, o presente auto de infração padece de nulidade insanável, que deve ser reconhecida por este colegiado.

b) Impossibilidade de constituição/cobrança do débito em face do sucessor – confusão

A União Federal, na qualidade de sucessora legal da extinta CBEE, é a responsável pelos débitos constantes do presente auto de infração. Todavia, é também, ao mesmo tempo, a credora desses mesmos valores, operando-se, dessa forma, o fenômeno da confusão, causa de extinção das obrigações, conforme previsão do art. 381 do Código Civil:

Art. 381. Extingue-se a obrigação, desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor e devedor.

O recorrente esclarece em seu recurso voluntário que está em curso desde 27/09/10 o **procedimento conciliatório nº 00400.010485/2008-66**, em trâmite perante a

Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Pública Federal, que tem por objeto justamente os créditos tributários objeto do presente auto de infração, bem como dos demais, resultantes da mesma ação fiscalizatória, conforme se verifica da Nota Técnica nº 15 - Disit01, de 08/10/2010 (fls. 202).

Naquele procedimento conciliatório, por meio do **Parecer PGFN/CAT nº 2061/2009, de 29/10/2009** (fls. 1289/1297), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifestou expressamente a respeito da **aplicação, ao caso, do Parecer PGFN/PGA nº 1336/2008, no sentido da extinção do crédito tributário discutido no presente processo em decorrência de confusão**, nos seguintes termos:

“(…)

22. Na verdade, o problema posto no primeiro questionamento se identifica com o caso examinado pelo Parecer PGFN/PGA N° 1336/2008, senão, vejamos:

“2. Tais hipóteses, embora raras, podem ocorrer, como se tem verificado. Exemplos disso residem em empresas públicas ou sociedades de economia mista que são extintas e, por determinação legal, são sucedidas no seu passivo, inclusive o tributário, pela União. Recentemente, pode-se citar o caso da Rede Ferroviária Federal S/A - RFFSA, cuja liquidação e extinção foi determinada pela Medida Provisória nº 353, de 22/01/2007, atual Lei nº 11.483, de 31/05/2007, no bojo da qual se estabeleceu a sucessão pela União daquela sociedade de economia mista.

3. Mais freqüentes são os casos que decorrem da cobrança das contribuições previdenciárias em face da União que era feita inicialmente pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, atualmente sucedido pela União, nos termos da Lei nº 11.457, de 16/03/2007.

4. Inquestionavelmente nessas hipóteses em que a União é credora e devedora do mesmo crédito, quase que invariavelmente por causas subseqüentes, está-se diante daquilo que o Código Civil denomina de confusão (arts. 381 e 384). Eis o tratamento dado por aquele Diploma:

“Art. 381. Extingue-se a obrigação, desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor e devedor.

Art. 382. A confusão pode verificar-se a respeito de toda a dívida, ou só de parte dela.

Art. 383. A confusão operada na pessoa do credor ou devedor solidário só extingue a obrigação até a concorrência da respectiva parte no crédito, ou na dívida, subsistindo quanto ao mais a solidariedade.

Art. 384. Cessando a confusão, para logo se restabelece, com todos os seus acessórios, a obrigação anterior”

5. O efeito da confusão, como se verifica da leitura dos artigos acima transcritos é a extinção do crédito. Daí a indagação: o mesmo ocorre com o crédito tributário?

6. A resposta parece ser positiva, afinal, qual a razoabilidade da União fazer o pagamento de um determinado crédito para si própria? Imagine-se se esse crédito decorre de uma decisão judicial, a qual somente pode ser cumprida com a expedição de um precatório, nos termos do art. 100 da CR/88. Ter-se-ia a União movimentando toda a sua estrutura, seja no Poder Executivo, seja no Poder Judiciário, para expedir um precatório em nome próprio. Nada mais sem sentido e contrário ao princípio constitucional da eficiência que rege a Administração Pública.

10. *Dessa forma, há segurança em afirmar-se que a confusão é hipótese de extinção do crédito tributário e caberá à administração tributária dar consequências a essa conclusão, (i) seja no âmbito da dívida ativa da União, com a adoção dos atos administrativos competentes para a extinção do crédito ali inscrito; (ii) seja no âmbito judicial, com a extinção das execuções fiscais e ações de defesa em decorrência providência contida no item anterior.*

(...)”.

23. *A leitura do Parecer PGFN/PGA n° 1336/2008 revela a afinidade entre as matérias. Em ambos os casos, houve sucessão legal de débitos, de modo a tornar a União Federal credora e devedora da mesma relação jurídico-tributária. Forçoso reconhecer, a essa altura, a existência de confusão nos processos administrativos fiscais em curso, apta a ensejar a extinção dos mesmos.*

24. *Corroborando esse entendimento, a Lei n° 8.029, de 1990, aplica os mesmos efeitos da confusão à sucessão das entidades públicas cuja extinção regulou, nos termos do seu art. 26:*

“Art. 26. São cancelados os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, de responsabilidade das entidades que vierem a ser extintas ou dissolvidas em virtude do disposto nesta lei.”

25. *Em suma, é de se responder afirmativamente à primeira indagação, quanto à aplicabilidade, à hipótese em epígrafe, do desfecho proposto no Parecer PGFN/PGA n° 1336/2008.”* (destacamos)

À luz do direito vigente e aplicável à espécie, bem como da manifestação da PGFN, acima transcrita, temos que se por hipótese a CBEE ainda não houvesse sido extinta por ocasião da lavratura do auto de infração (o que, conforme expusemos no item anterior, não é o caso), ainda assim, o crédito tributário daí resultante seria extinto em decorrência da confusão por ser a União Federal a sucessora legal da empresa e, também, a credora do tributo em questão.

Essa realidade leva, em consequência, também à nulidade insanável do auto de infração pela impossibilidade de constituição do crédito em face do sucessor da CBEE, visto se tratar da União Federal, uma vez que se confundem, na mesma pessoa jurídica, credor e devedor do tributo que se visa cobrar.

Veja-se que o recorrente trouxe aos autos o **Parecer PGFN/CAT/n° 1315/2009**, no qual a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional faz referência a outro parecer, qual seja o Parecer PGFN/CAT/N° 375/2009 (fls. 1283), que versava sobre lançamentos de contribuições previdenciárias contra órgão federal, mais especificamente, contra o Tribunal Regional Eleitoral do Estado da Bahia.

Neste último parecer, o Procurador-Chefe da Procuradoria da União na Bahia concluiu pela inviabilidade de autuação de órgãos públicos, uma vez que desprovidos de personalidade jurídica própria e, conseqüentemente, de titularizar direitos e obrigações.

Assim, segundo o Parecer PGFN/CAT/n° 1315/2009:

24. *Quanto ao caso em deslinde, resguardado melhor juízo, entende-se como desnecessária a instauração de CCAF para a solução da controvérsia. A uma, porque já existe o entendimento da PGFN acerca da impossibilidade de autuação de órgão público pela SRF13. A duas, porque se a autuação deveria recair sobre ente dotado de personalidade jurídica, tal ente seria a União, já que o TRE/BA é órgão integrante do Poder Judiciário da União e, nesse cenário, haveria a configuração*

da confusão, uma das formas de extinção do crédito tributário, nos moldes preconizados no Parecer PGFN/PGA/Nº 1336/2008.

(...).”

O Parecer PGFN/CAT nº 2061/2009 também faz referência ao **Parecer PGFN/CAT nº 152/2009**, que trata de hipótese semelhante à versada no parecer acima, relativamente, todavia, à cobrança de créditos previdenciários em face de outro órgão federal, qual seja o Tribunal Regional Federal de São Paulo.

Neste último parecer, a PGFN foi enfática no sentido da inviabilidade de autuação da União pela própria União:

“23. Para que houvesse viabilidade jurídica da autuação em voga, considerando que o TRE/SP não é detentor de personalidade jurídica própria, a medida deveria recair sobre o ente dotado de personalidade jurídica, no caso, a União. Como o referido Tribunal é órgão integrante do Poder Judiciário da União, estamos diante de uma situação em que a União, em sua função executiva, autua a União, em sua função judicial. É a União autuando a própria União, o que parece desprovido de lógica e razoabilidade.”

24. Mesmo que se chegasse à conclusão da viabilidade da autuação, parece-nos que poderia existir confusão nos pólos ativo e passivo de eventual ação judicial a ser promovida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o que levaria, fatalmente, à extinção do crédito tributário.

(...).”(grifamos)

Note-se que o que se discute nos pareceres em questão é **de quem** se deve exigir o pagamento do crédito tributário, concluindo a PGFN (a nosso ver, acertadamente) que o lançamento deve ocorrer não no órgão responsável pela infração, já que destituído de personalidade jurídica, mas **na pessoa jurídica de Direito Público do qual faz parte, ressaltando que não se poderá efetivar a cobrança do próprio ente titular do direito para tanto competente em razão da existência de confusão.**

No caso tratado nos presentes autos, a CBEE, embora não se tratasse de órgão público, mas de empresa pública, já havia sido extinta ao tempo da lavratura do auto de infração. Daí a necessidade da autuação ter ocorrido **na pessoa do seu sucessor**, o que, no caso, é inviável, por conta da confusão, segundo entendimento manifestado pela própria PGFN nos pareceres acima mencionados, porque o seu sucessor legal, ente titular do crédito, é também o responsável pela sua cobrança.

Por fim, oportuno, nesta oportunidade, lembrar do mandamento inserto no art. 373 do NCPC, segundo o qual “o juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação do seu convencimento”.

Trata-se do “princípio do livre convencimento motivado”, a cujo respeito nos ensina Nelson Nery Junior:

“3. Livre convencimento motivado. O juiz é soberano na análise das provas produzidas nos autos. Deve decidir de acordo com o seu convencimento, mas sempre vinculado à prova dos autos. Decisão sem fundamentação é nula pleno iure (CF 93 IX). O sistema não se contenta com o fundamento meramente formal, pois e exige que o juiz dê fundamentos substanciais indicadores do seu convencimento. (...)” (destacamos) (NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade.

Comentários ao Código de Processo Civil. Novo CPC – Lei 13.105/2015. São Paulo: RT, 2015, p. 992)

Por todo o exposto, entendemos, também pelas razões acima, que o auto de infração é nulo de pleno direito e assim deve ser reconhecido, uma vez que o crédito tributário não poderia (nem poderá) ser constituído em face do sucessor legal da CBEE, tendo em vista se tratar da União Federal.

c) Cerceamento de defesa

A recorrente alega, ainda, que haveria nulidade do auto de infração por ter tido seu direito de defesa cerceado em decorrência de ter sido lavrado contra sujeito passivo desprovido de personalidade jurídica, ao invés do seu legítimo sucessor.

Argumenta que em função **disso**, os servidores do Ministério de Minas e Energia, por não constarem como representantes legais da empresa extinta junto à RFB, tiveram negado, por diversas vezes, o acesso a documentos e informações relacionados à CBEE junto àquele órgão, inclusive para a obtenção de guias de pagamento de valores de tributos considerados devidos.

Afirma que essas dificuldades caracterizam afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurados no art. 5º, LV da CF, o que constitui nulidade insanável, que deve ser reconhecida.

Sobre este ponto, entendemos que não tem razão o recorrente. Embora não discordemos do fato de que seus procuradores possam, realmente, ter enfrentado embaraços no que diz respeito à obtenção de documentos e guias junto a Receita Federal do Brasil, fato é que isso não impediu o regular exercício do direito de defesa por parte do ente público.

De acordo com o art. 277, do CPC, “quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade”.

Trata-se do “princípio da instrumentalidade das formas” que, como nos ensinam Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery,

“na contraposição entre forma do ato e o objetivo a ser alcançado, o direito processual prefere o segundo. Em razão disso se desenvolveu a ideia de sobredireito processual, criado para minimizar as consequências do descumprimento da técnica processual, interpretando-se as regras sobre validade do instrumento e condições de admissibilidade do julgamento de mérito de acordo com o fim visado pela formalidade em si e pelo próprio processo como um todo” (Idem, p. 822).

No mesmo sentido:

(...) A relevância da formas no processo se limita a que garantam que certos objetivos sejam cumpridos. Formas são “garantias, sob certo aspecto. Cumprida a finalidade do ato, passa a ser irrelevante ter o não ter sido observada a forma prescrita em lei. (...)” (WAMBIER, Tereza Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres de. *Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil*. São Paulo: RT, 2015, p. 460)

Entendemos, desse modo, que não há falar em nulidade, uma vez que não houve prejuízo ao exercício do direito de defesa por parte do recorrente no presente caso concreto.

MÉRITO

Em sua impugnação, a recorrente reproduz os argumentos de mérito trazidos em sua defesa nos autos de infração das obrigações principais conexos, objetivando, com isso, afastar a incidência da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória.

Todavia, entendemos que o que o Código Tributário Nacional chama impropriamente de “obrigações acessórias” se trata, em verdade, de deveres instrumentais impostos por lei no interesse do Fisco objetivando viabilizar a fiscalização do recolhimento dos tributos. Nessa linha, a obrigação dita acessória independe da efetiva existência da obrigação principal.

Nesse sentido, ensina o professor Luciano Amaro¹:

“A acessoriedade da obrigação dita "acessória" não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embaraçar a fiscalização etc. Desse modo, a lei impõe obrigações ao indivíduo “X”, por uma ou mais de várias possíveis razões: a) ora se atende o interesse, de controlar o recolhimento de tributos do indivíduo “X” (obrigação principal de “X”), mediante registros formais do fato gerador desses tributos (emissão de notas, escrituração de livros etc. que traduzem obrigações acessórias de “X”); b) ora, aquilo a que se visa, com a obrigação acessória de “X”, é o controle do cumprimento da obrigação principal de “Y”, que mantém alguma relação jurídica com “X”; c) ora se quer apenas investigar a eventual existência de obrigação principal de “X” ou de “Y” (por exemplo, “X” pode ser isento de tributos e, não obstante, possuir obrigações formais para preenchimento das condições a cujo cumprimento a lei subordina o direito a isenção).

Em suma a obrigação acessória de “X” não supõe que “X” (ou “Y”) possua, necessariamente, alguma obrigação principal; basta a probabilidade de existir obrigação principal de “X” ou de “Y”.” (destacamos)

É dizer, havendo ou não obrigação principal, a “obrigação acessória”, no presente caso, o dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto remanesce íntegro, conforme determina o art. 32, IV da Lei n.º 8.212/91.

Ou seja, esta infração ocorre quando da apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores, estando o responsável sujeito à penalidade administrativa de multa, calculada na forma dos artigos 284, inciso I, e III, do RPS e 32, IV, § 6º, c.c. o art. 92 da Lei n.º 8.212/91.

Nessa linha, esclarecedor também é o ensinamento de Roque Antônio Carraza sobre os deveres instrumentais:

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 249.

“Inadimplida a prestação [aludindo aos deveres instrumentais], que se traduz num fazer, num não-fazer ou num suportar, a relação jurídica que veicula um dever extingue-se, cedendo lugar a um liame de índole sancionatória – geralmente a uma penalidade de cunho pecuniário (multa) -, o que, retornando à idéia inicial, demonstra que o “vínculo dos deveres instrumentais nasce e se exaure no padrão eficaz médio”.

Além disso, o legislador, ao sancionar o descumprimento de um dever jurídico com uma multa, está se limitando a recorrer a um dos mais corriqueiros expedientes do Direito para impor a obediência de seus mandamentos, isto é, está acenando com medida que vulnera fundo um dos bens mais precisos da pessoa: a propriedade.

Aliás, cumprido ou não, o dever jurídico remanesce íntegro, a apontar as sendas pelas quais seus destinatários haverão de conduzir-se.

Remarcamos que os deveres instrumentais não se confundem com os tributos. Apenas, por assim dizer, documentam a incidência ou a não-incidência (v.g., a isenção), em ordem a permitir que os tributos venham lançados e cobrados com exatidão e as isenções se façam corretamente sentir.” (CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 330.) (destacamos)

Em outros termos, ainda que o recorrente estivesse regular no que diz respeito ao recolhimento de contribuições previdenciárias à Seguridade Social e, em face disso, a mesma diligência fiscalizatória não tivesse culminado também na lavratura de auto de infração por descumprimento de obrigação principal (o que, de fato, não ocorreu), ainda assim, a presente autuação por descumprimento de “obrigação acessória” restaria íntegra, uma vez que restou devidamente comprovado que o recorrente, de fato, cometeu diversas impropriedades em sua GFIP no período de 2003 a 2006, estando configurada a infração em questão.

DA MULTA - LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE

No que diz respeito à multa, o recorrente argumenta que a medida provisória nº 449, de 03.12.2008, alterou a lei nº 8.212/91, revogando o artigo 32, § 4º, que estabelecia os valores de multas aplicáveis pelo descumprimento do disposto no artigo 32, IV, da referida lei, incluindo o artigo 32-A à lei em comento, instituindo novos valores aplicáveis à multa em referência.

Desse modo, caso se trate de norma posterior mais benéfica, sua aplicação a fatos pretéritos é de rigor, em obediência ao artigo 106, II, c, do Código Tributário Nacional, caso não seja modificado o entendimento quanto às supostas infrações apontadas no auto em referência.

Neste ponto, saliente-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem aplicando à presente discussão a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, segundo a qual:

*Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela **comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal**, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, **em sua redação anterior** à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, **e de obrigações acessórias**, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, **em sua redação anterior** à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, **e da multa de ofício calculada***

na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

É dizer, o entender daquele órgão, deverá haver a comparação entre a soma das multas por descumprimento das obrigações principal e acessórias, de acordo com a redação anterior à Lei 11941/09, com a multa de ofício calculada na forma da atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91, conforme abaixo:

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

(CSRF, Recurso Especial do Procurador, PAF 19647.019537/2008-31, acórdão 9202-005.667, relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, julgado em 26/07/2017, por unanimidade)

Assim, considerando que as decisões da CSRF vêm sendo tomadas por unanimidade, não havendo, por outro lado, nenhuma decisão do Superior Tribunal de Justiça em sentido diverso proferida em sede de recurso representativo de controvérsia, deve ser negado provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Cabe ressaltar, todavia, que a autoridade executora do presente julgado deverá observar, na liquidação, as conclusões do Parecer mencionado em questão.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso voluntário, **para declarar a nulidade do auto de infração.**

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

Relatora

